

Audience publique du 17 septembre 2013

Recours formé par
Madame ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 28788 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 juin 2011 par la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son gérant unique actuellement en fonction, Monsieur ..., expert-comptable, demeurant à L-..., au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2011 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008 ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 28 juin 2012, numéro ... du rôle, déclarant, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 18 janvier 2012, numéro 28788 du rôle, recevable le recours initial de Madame ... introduit le 24 juin 2011 et revoyant le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause ;

Vu le mémoire déposé au greffe du tribunal administratif le 19 octobre 2012 par Maître Pol Urbany, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Diekirch, au nom de Madame ... ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 novembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marie Iacovella, en remplacement de Maître Pol Urbany, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier du 18 novembre 2010, le bureau d'imposition Wiltz de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », informa Madame ... de ce que sa demande d'une imposition par voie d'assiette, intitulée « *demande en remboursement d'impôts* », visant l'année d'imposition 2008 ne pouvait plus être considérée au motif qu'elle aurait été introduite tardivement.

Par courrier du 29 janvier 2011 de la fiduciaire ..., Madame ... fit introduire devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », une réclamation dirigée contre la prédite décision du préposé du bureau d'imposition.

Par décision du 11 mai 2011, répertoriée sous le numéro C 16469 du rôle, le directeur rejeta ladite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 3 février 2011 par le sieur ... de la société ... au nom de la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, émise le 18 novembre 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 17 novembre 2010 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses, dont quatre hypothèses de dépassement de limites de revenu et une hypothèse particulière d'imposition collective ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article peut y être soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et

alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;

Considérant qu'il peut valablement être conclu qu'une telle demande au sens de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R. tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette ce qui se dégage, d'une part, du libellé des articles 145 alinéa 1^{er} et 153 alinéa 4 L.I.R. (« ...admis à l'imposition par voie d'assiette ... », «le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ... ») et, d'autre part, de l'article 154 alinéa 7 L.I.R. consacrant au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant que les contribuables qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette tombent sous l'application de l'article 145 L.I.R. en ce qui concerne la régularisation des retenues d'impôt sur les traitements, salaires ou pensions et peuvent bénéficier, le cas échéant, d'une régularisation des retenues par voie de décompte annuel ;

Considérant que l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. prévoit que lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à accorder ; qu'après ce délai les retenues opérées sur les traitements, salaires ou pensions acquièrent un caractère définitif (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle) ;

Considérant que le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le § 86 AO (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° ... du rôle) ;

Considérant qu'il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 alinéa 4 L.I.R., ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette, le délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 (Cour administrative du 1^{er} février 2011, n° ... du rôle) ;

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;

Considérant qu'en l'espèce la réclamante a soumis sa déclaration d'impôt pour l'année 2008, véhiculant sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, en date du 17 novembre 2010, donc après l'écoulement du délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2009 pour l'année d'imposition 2008 ;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 24 juin 2011, inscrit sous le numéro 28788 du rôle, Madame ... a fait introduire, par l'intermédiaire de la société ..., un recours en réformation, sinon en annulation contre la prédite décision du 11 mai 2011. Par un jugement du tribunal administratif du 18 janvier 2012, le tribunal administratif s'est déclaré compétent pour connaître du recours principal en réformation et a déclaré irrecevable ledit recours au motif du défaut de l'existence d'un mandat donnant pouvoir à la société ... d'introduire un recours au nom et pour le compte de Madame

Par un arrêt du 28 juin 2012, inscrit sous le numéro ... du rôle, la Cour administrative a déclaré, par réformation du jugement entrepris du tribunal administratif du 18 janvier 2012, recevable le recours introduit par Madame ... le 24 juin 2011 et a renvoyé le dossier devant le tribunal administratif en prosécution de cause.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose que la retenue d'impôts opérée pour l'année d'imposition 2008 se serait élevée à 72% de son revenu imposable, qui à lui seul aurait été largement inférieur au minimum vital. Elle explique le faible niveau de son revenu par le fait qu'elle aurait pris un congé sans solde au courant de l'année scolaire 2007-2008 afin de poursuivre une formation universitaire qu'elle aurait cependant arrêtée, mais qu'elle aurait suivi avec succès une formation à distance auprès d'une école autrichienne.

En droit, la demanderesse soutient en substance qu'un contribuable, personne physique résidente disposerait de deux procédés pour régulariser sa dette fiscale, soit l'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 153 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), soit le décompte annuel au sens de l'article 145 LIR. Elle souligne que son assiette aurait été modifiée suite à l'intégration d'un revenu de location négatif. La retenue à la source serait à considérer dans son chef comme un acompte sur une dette fiscale restant à fixer.

Elle met en exergue qu'elle aurait été invitée par envoi postal de l'administration des Contributions directes de remettre une déclaration d'impôts pour l'année 2008, alors qu'elle n'aurait pas eu à formuler une demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 153 (4) LIR.

La demanderesse affirme encore que la demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 153 (4) LIR ne comporterait pas de délai de forclusion, de sorte qu'un tel délai ne saurait être introduit par interprétation de la loi dans une matière où la disposition légale applicable n'en prévoit pas. Elle souligne également qu'un tel délai de forclusion lui causerait tort. A cet égard, elle explique qu'il y aurait au moins trois lois postérieures à l'AO prévoyant des délais de régularisation plus longs, à savoir la loi du 27 novembre 1933, le règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 et le Code du travail. Finalement, la

demanderesse fait valoir que l'AO n'aurait pas été valablement introduite en droit luxembourgeois au motif qu'elle n'aurait pas été régulièrement publiée au Mémorial.

Le délégué du gouvernement conclut en substance que la demande telle que formulée par la demanderesse serait suivant la jurisprudence de la Cour administrative à qualifier de demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette, qu'en tant que telle elle serait à introduire dans le délai prévu l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et que la demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette présentée en l'espèce par la demanderesse serait à rejeter pour tardiveté.

Il est constant en cause que la demanderesse a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 auprès de l'administration des Contributions directes en date du 17 novembre 2010 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant un excédent d'impôts payés à travers la retenue sur traitements et salaires.

Il échet dès lors de déterminer la nature de la demande que la demanderesse a formulée en introduisant une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 en date du 17 novembre 2010, et de vérifier si le directeur a à bon droit pu constater la tardiveté de cette demande.

Au sujet de la nature de la demande sous analyse et des délais à respecter pour l'introduire, il résulte des enseignements de la Cour administrative¹ que si l'objet d'une telle demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, elle tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« [...]... *admis à l'imposition par voie d'assiette* [...] », « [...] *le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande* [...] ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du paragraphe 150 AO (cf. Hübschmann, Hepp, Spitaler, RAO-Kommentar, paragraphe 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le paragraphe 153 AO, aux termes duquel « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* », surabondante.

Cependant, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au paragraphe 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2)

¹ Cf. CA 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle et TA. 20 juillet 2012, n° 27450 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°475

du règlement grand-ducal prévu du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le paragraphe 86 AO.

Cette analyse se trouve confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte, soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

La Cour administrative en conclut que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que la demanderesse, n'ayant pas été soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, a, conformément aux prévisions de l'article 153 (4) L.I.R., déposé une déclaration d'imposition pour l'année 2008 en date du 17 novembre 2010, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, à savoir le 31 décembre 2009, de sorte qu'*a priori*, c'est à bon droit que le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté la requête de la demanderesse pour cause de tardiveté de sa demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Cette conclusion n'est pas éternée par l'affirmation de la demanderesse que l'AO n'aurait été ni publiée au Mémorial, ni mentionnée dans l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, et que par conséquent l'AO ne pourrait être appliquée sous peine de violer la Constitution. En effet, tel que le délégué du gouvernement le relève à juste titre, le rejet pour cause de tardiveté de la demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette présentée par la demanderesse repose sur l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, précité, et non pas sur des dispositions de l'AO, de sorte que les développements de la demanderesse relatifs à la publication de l'AO et à l'introduction de l'AO en droit luxembourgeois ne sont pas pertinents en l'espèce et sont partant à rejeter.

La demanderesse soutient par ailleurs qu'elle serait confrontée à une rigueur subjective, mais qu'elle n'aurait pas la possibilité de formuler une demande de remise gracieuse prévue par le paragraphe 131 AO, aux termes duquel une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée* »

entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ».

Force est au tribunal de constater que sa compétence et son analyse sont limités par la décision qui lui est déférée. Or, en l'espèce la demanderesse n'avait pas soumis au directeur une demande de remise gracieuse, mais la réclamation portait uniquement sur la légalité du refus d'une imposition par voie d'assiette, de sorte qu'en l'espèce le directeur n'a pas eu à trancher du rejet d'une demande de remise gracieuse introduite par la demanderesse. Il s'ensuit que le moyen afférent n'est pas pertinent et est partant à rejeter.

La demanderesse, en renvoyant à l'article 14 (1) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, précité, fait en outre valoir que la diligence d'un éventuel décompte annuel incomberait à son employeur, à savoir l'Etat, et que celui-ci, et partant également le directeur, qui en serait une émanation, aurait été informé de son congé sans traitement pendant la période du 15 septembre 2007 au 14 septembre 2008.

S'il est vrai qu'en vertu de l'article 14 (1) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, précité, « *les employeurs [...] sont tenus de procéder au décompte annuel en faveur de ceux de leurs salariés [...] qui, pendant les douze mois de l'année, ont été [...] au service de cet employeur [...]* », et indépendamment de la question de savoir si un tel décompte annuel a été établi en l'espèce, cette obligation incombant aux employeurs ne signifie pas que les employés souhaitant être soumis à l'imposition par voie d'assiette soient dispensés de formuler eux-mêmes la demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette dans les délais prévus par la loi. Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ailleurs, la demanderesse invoque un changement de la pratique administrative en matière d'application des délais de forclusion, sans que ce changement ne soit basé sur un texte de loi clair, ni sur un changement législatif. Elle soutient que l'administration des Contributions directes traiterait chaque restitution d'impôts, soit en faisant application du paragraphe 153 AO qui n'aurait pas été valablement introduit en droit luxembourgeois, soit en appliquant le délai de forclusion jouant pour le décompte annuel à une toute autre matière en déduisant de l'article 153 (4) LIR un délai de forclusion qui ne s'y trouverait pas inscrit. Afin d'illustrer ce prétendu changement de la pratique administrative, la demanderesse fait référence à une intervention du directeur dans une émission radiodiffusée le 28 décembre 2009, aux rapports d'activités de l'Ombudsman pour les années 2004 à 2011, aux questions parlementaires concernant la restitution ou les remboursements d'impôts posées pendant la période de 1984 à 2011, et enfin à la jurisprudence des juridictions administratives depuis 1997.

A cet égard, il convient de noter que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables, que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. En d'autres termes, une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui ne sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité.² En l'espèce, s'il apparaît que l'administration n'a pas suivi une pratique uniforme en la matière, tel que la demanderesse l'a relevé à juste titre, il n'en reste pas moins

² Cf. TA 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 9 et les références y citées

que selon l'interprétation de la Cour administrative du délai à respecter pour être admis à l'imposition par voie d'assiette, tout administré doit en formuler la demande avant le 31 décembre de l'année suivante de l'année d'imposition, de sorte qu'une pratique antérieure contraire à ce principe n'est pas conforme à la loi et ne saurait être invoquée et réclamée devant le juge administratif.³ Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000 euros sollicitée par la demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 17 septembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier assumé Claudine Meili.

s. Claudine Meili

s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 17/9/2013

Le Greffier du Tribunal administratif

³ Cf. TA 20 juillet 2012, n° 27450 du rôle, précité